



Qualité et réduction de qualité en audit financier : le comportement des collaborateurs de cabinets

Olivier Herrbach

► To cite this version:

Olivier Herrbach. Qualité et réduction de qualité en audit financier : le comportement des collaborateurs de cabinets. 20ÈME CONGRES DE L'AFC, May 1999, France. pp.CD-Rom. halshs-00587761

HAL Id: halshs-00587761

<https://shs.hal.science/halshs-00587761>

Submitted on 21 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Qualité et réduction de qualité en audit financier : le comportement des collaborateurs de cabinets

Olivier Herrbach
Allocataire de recherche – moniteur
LIRHE
Université des Sciences Sociales
31042 Toulouse Cedex
herrbach@univ-tlse1.fr

Introduction

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre de toute une série d'intervenants intéressés à sa performance financière. Il s'agit notamment des dirigeants, des actionnaires et des tiers (autorités publiques, institutions de crédit, clients et fournisseurs, salariés, etc...). Comme les débats actuels sur la notion de gouvernement d'entreprise le soulignent particulièrement, les intérêts des intervenants, s'ils sont dans une large mesure convergents, sont également contradictoires.

Dans un tel contexte, la diffusion des comptes annuels des entreprises (bilan, compte de résultat et annexe) présente une utilité particulièrement importante. En effet, en raison de l'asymétrie d'information entre les intervenants sur l'activité de l'entreprise, les états financiers annuels en constituent une synthèse exploitable par l'extérieur. Ils vont servir aux différents acteurs dans une optique d'évaluation, de prise de décision ou de diagnostic.

L'importance de disposer de données fiables sur les comptes annuels explique l'apparition de moyens pour vérifier les états financiers produits par l'entreprise à destination de l'extérieur. Ces moyens se sont progressivement développés pour prendre leur forme actuelle : l'audit financier, réalisé en France dans le cadre du commissariat aux comptes.

En tant que garant de la bonne qualité de l'information financière, l'audit apparaît donc comme un élément essentiel du fonctionnement de la vie économique. Compte tenu de son importance, la question qui se pose alors est de savoir si ce contrôle réalisé par les auditeurs est effectué de manière satisfaisante. Or, on assiste actuellement à une remise en cause du travail des auditeurs, dont quelques affaires fortement médiatisées (Crédit Lyonnais, BCCI, faillite des caisses d'épargne aux Etats-Unis...) sont le symbole. Au-delà de ces échecs retentissants, la profession fait, plus généralement, l'objet d'une remise en cause au niveau social dans le cadre des débats sur l'*expectations gap*.

Parmi les raisons qui peuvent expliquer la perte de crédibilité de la profession, la littérature mentionne le plus souvent : le manque d'indépendance, l'incompétence, la corruption, l'inadéquation des méthodes, la pression sur les budgets d'audit à la suite de la baisse des honoraires... Chacun de ces facteurs explicatifs a fait l'objet de travaux de recherche qui soulignent les défis auxquels la profession d'auditeur est confrontée. Dans le cadre d'un travail de thèse, nous nous intéressons à un facteur qui a fait l'objet d'un certain nombre de publications aux Etats-Unis et au Royaume-Uni, mais qui est inédit en France : les comportements de réduction de qualité de l'auditeur financier, c'est-à-dire les *comportements de négligence professionnelle des collaborateurs salariés* des cabinets d'audit. Ces comportements, dont la nature et l'impact sont multiples, peuvent en effet dans leurs formes les plus graves mettre en péril la qualité d'une certification. Dans leurs formes plus bénignes, ils peuvent mettre à mal l'image de professionnalisme attachée à la corporation des auditeurs.

La présente communication comporte trois volets. Nous allons dans un premier temps aborder la nature du sujet de notre recherche : la qualité en audit financier (I). Nous allons ensuite nous intéresser aux comportements de réduction de qualité des collaborateurs de cabinet (II), puis présenter la recherche empirique menée sur le sujet à partir de la notion de contrat psychologique (III).

I) La qualité en audit : une notion problématique

La qualité de l'audit est un élément essentiel de l'existence de la profession d'auditeur et de sa survie. Au niveau social, c'est la reconnaissance par l'environnement économique de la qualité des certifications qui justifie la profession et le monopole d'exercice dont elle fait l'objet dans la plupart des pays (McNair 1991). Les utilisateurs des états financiers certifiés confient au cabinet d'audit la responsabilité de la certification des comptes de l'entreprise, sans avoir accès au système d'information comptable de l'entreprise, ni au travail d'audit qui sert de support à la certification. Cette situation crée des problèmes multiples dûs à la position de l'auditeur et à ses contraintes légales et concurrentielles (McNair 1991). Concrètement, les utilisateurs doivent faire confiance aux cabinets d'audit pour qu'ils réalisent leur travail de vérification de manière fiable.

Une deuxième incertitude a trait à la production de la certification au sein même des cabinets et trouve son origine dans leur répartition entre les associés, copropriétaires du capital, et leurs collaborateurs salariés. Face à l'augmentation de la complexité et du volume des missions d'audit, on assiste en effet à une division du travail poussée au sein des cabinets : l'exécution des travaux d'audit, réalisée par les collaborateurs salariés, est largement dissociée de la responsabilité de la certification qui incombe aux associés. Dans ce contexte, l'associé d'audit construit sa certification sur la base des dossiers d'audit constitués par les collaborateurs, sans avoir de connaissance directe de la constitution des dossiers de travail établis à partir de la comptabilité de l'entreprise.

Les intérêts des collaborateurs et des associés étant divergents, la situation peut conduire à des tensions entre ces catégories. Les travaux de recherche menés sur les cabinets d'audit, tant dans la décennie précédente (Dillard & Ferris 1989) que plus récemment (Rebele, Michaels & Wachter 1996), mettent ainsi en évidence des niveaux de satisfaction faibles chez les collaborateurs de cabinets. Confrontés à une charge de travail importante dans des conditions budgétaires strictes, les collaborateurs peuvent alors être tentés d'effectuer des comportements de

réduction de qualité de l'audit, susceptibles de mettre en péril la certification produite par le cabinet ou de ternir son image.

Or, la qualité en audit est caractérisée par une ambiguïté forte qui la rend peu démontrable et sensible à la conscience professionnelle des individus qui la construisent. En effet, contrairement à beaucoup d'autres activités économiques où elle peut faire l'objet de critères précis et relativement objectifs permettant de la définir, de la mesurer et de la démontrer, la qualité en audit est problématique à la fois intrinsèquement, mais aussi par rapport aux utilisateurs de l'information financière certifiée.

La qualité du travail d'audit, que l'on peut définir comme le fait que *les procédures utilisées permettent d'obtenir un niveau de preuves suffisant pour couvrir les risques* liés aux comptes de l'entreprise contrôlée, présente deux caractéristiques majeures :

- il est *difficile de définir ce qu'est un niveau de preuve suffisant*. En effet, même si la normalisation prévoit des critères de procédures à utiliser, rien ne permet intrinsèquement de dire que, face à une situation donnée, les risques seront couverts de manière satisfaisante. D'une certaine façon, il sera toujours possible d'en faire plus, ou moins, par rapport à un niveau de preuves donné sans que l'on puisse être certain qu'un niveau adéquat a été atteint (Otley & Pierce 1996) ;
- le jugement en audit possède un certain *arbitraire* et on ne sait pas à partir de quel moment ce jugement sera « suffisamment bon » (Hogarth 1991).

Dans un tel contexte, les critères utilisés pour évaluer la qualité d'un audit sont forcément indirects et ne peuvent être que des *indicateurs*. Parmi ces indicateurs, on peut mentionner (Warming-Rasmussen & Jensen 1998) : les connaissances techniques et sectorielles du personnel impliqué, la connaissance de l'entreprise contrôlée, le respect des normes et des procédures de contrôle du travail réalisé. L'utilisation de tels critères n'est cependant pas absolue, tant en raison de leur pertinence - non démontrable - que de leur mesurabilité, qui est problématique et nécessite

elle-même le recours à des indicateurs de deuxième niveau (par exemple, on estimera la connaissance du client par le nombre d'années passées à contrôler ce client).

De manière générale, l'approche théorique de la qualité de l'audit a ouvert des voies de réflexion sur lesquelles peu de conclusions ont pu être validées. Il est très difficile d'appréhender la performance du professionnel, c'est-à-dire la qualité de son jugement et de son opinion.

Outre la difficulté à appréhender sa qualité intrinsèque, une autre caractéristique essentielle de l'activité d'audit financier est la difficulté pour le marché de juger de la qualité du service produit : la qualité de l'audit n'est pas visible sur le marché puisque le résultat des contrôles – le rapport d'audit – est le même quelle que soit la quantité réelle de travail fourni. Compte tenu de cette difficulté à faire apparaître la qualité des travaux d'audit, qui la rend difficile à faire apprécier par les actionnaires et les autres utilisateurs de l'information financière, l'émission d'un jugement sur la valeur d'un audit va alors reposer au moins en partie sur la *réputation* des différents cabinets, qui va donc servir de substitut (Otley & Pierce 1996). Le maintien de cette réputation repose fortement sur des aspects perceptuels, qui sont autant liés à l'apparence et au comportement observable qu'à la qualité technique du travail d'audit.

II) Les comportements de réduction de qualité

Que ce soit en raison de la pression liée au budget ou pour s'éviter un travail pénible, le collaborateur d'audit peut être tenté de se livrer à des comportements de réduction de la qualité de l'audit (Otley & Pierce 1996). Dans le cadre de l'approche conceptuelle de l'audit par les risques, un comportement de réduction de qualité de l'audit peut être défini comme *une mauvaise exécution des procédures d'audit qui réduit le niveau de preuve accumulé pour l'audit, soit par le fait que les preuves relevées ne sont pas fiables, voire fausses, soit parce qu'elles sont insuffisantes quantitativement ou qualitativement*. Les preuves recueillies ne permettent donc

plus de s'assurer que le risque lié aux états financiers est couvert et l'audit ne parvient plus à accomplir son objectif de maîtrise du risque.

Nous procéderons tout d'abord à une description des différents comportements de réduction de qualité identifiés dans les publications de recherche anglo-saxonnes (A). Nous dépasserons ensuite le cadre des études réalisées en proposant d'autres comportements de réduction de qualité qui s'inscrivent dans la dimension sociale de l'audit (B). Ces éléments mettent en exergue la dimension comportementale liée au respect du professionnalisme par l'auditeur.

A. Les comportements de réduction de qualité de l'audit

Les études publiées sur les comportements de réduction de qualité de l'auditeur se sont attachées à la dimension technicienne d'exécution du travail d'audit. Elles ont mis en évidence un certain nombre de comportements. La typologie introduite par Alderman & Deitrick (1982), qui va servir de base aux études ultérieures, met en évidence cinq catégories de comportements de réduction de qualité de l'audit :

- réduire la quantité de travail sur une étape au-delà de ce qui est normalement considéré comme acceptable ;
- revoir superficiellement des documents des clients ;
- accepter des explications insuffisantes de la part du client ;
- ne pas approfondir un point technique ou comptable ;
- déclarer avoir effectué un travail qui n'a en fait pas été réalisé.

A ces cinq comportements, McNair (1991) puis Malone & Roberts (1996) en rajoutent un sixième :

- ne pas approfondir une difficulté rencontrée.

En ce qui concerne notre propre recherche, nous avons ajouté une nouvelle forme de comportement :

- manipuler des tests substantifs pour pouvoir les exécuter plus rapidement. Par exemple, lors d'un test de procédures, si un auditeur doit tester cinq transactions, il peut en fait commencer à en tester sept ou huit et ne garder que les plus « propres », ce qui lui évitera de perdre du temps à devoir résoudre les problèmes survenus.

Ces comportements n'ont pas tous la même portée. Deux d'entre eux (déclarer avoir réalisé un travail qui n'a pas été effectué et manipuler des tests substantifs) se distinguent en effet des autres dans la mesure où il s'agit de purs comportements de tricherie qui ne sont pas détectables facilement, voire pas détectables du tout, par le processus de revue des dossiers d'audit. Les autres comportements sont détectables relativement plus facilement. Par exemple, lorsqu'un auditeur ne mentionne pas dans ses papiers de travail s'il a approfondi un point technique donné, la personne qui revoit son dossier pourra lui demander de le faire dans sa note de revue. A l'inverse, lorsqu'un auditeur indique qu'il a vérifié des factures et qu'il ne l'a pas fait en réalité, cette fraude est pratiquement indétectable.

En fait, les autres actes de réduction de qualité ne peuvent vraiment s'assimiler à de la tricherie que lorsque les conditions matérielles liées au respect du budget rendent difficiles un travail de revue de qualité de la part du superviseur. Dans ce cas, le collaborateur peut délibérément effectuer un travail plus léger, car il sait que sa hiérarchie n'aura pas le temps de contrôler son travail avec attention.

B. Une redéfinition des comportements de réduction de qualité

L'existence et la justification de la corporation des auditeurs est largement dépendante, outre ses méthodologies et le sérieux de son travail effectif, de l'image générée par la profession (Grey 1998). A cet égard, le maintien tant au niveau interne qu'au niveau externe, d'un niveau

élevé de professionnalisme est un élément incontournable de l'image de rationalité sociale de la profession.

En ce sens, le comportement de l'auditeur est d'une certaine manière aussi important que l'exécution des méthodes de travail ou la compétence technique. Pour compléter une description des comportements de réduction de qualité de l'auditeur, il est donc important de considérer les comportements qui ne sont pas liés directement au travail d'audit, mais à des aspects plus sociaux. Ils relèvent de la position de l'auditeur non seulement en tant que technicien, mais aussi en tant qu'individu devant présenter une façade de rationalité tant vis-à-vis de l'extérieur (en particulier par rapport aux individus dans l'entreprise contrôlée) qu'à l'intérieur du cabinet par rapport aux pairs, aux subordonnés et à la hiérarchie.

Dans le cadre de notre recherche, centrée sur le fonctionnement interne de l'équipe d'audit, nous nous sommes intéressé aux comportements au sein de l'équipe d'audit. D'autres approches seraient envisageables, en particulier celles concernant les relations parfois complexes des collaborateurs d'audit avec les membres de l'entreprise contrôlée.

Notre étude porte sur une population constituée de responsables de mission (ou seniors), premier niveau d'encadrement des cabinets. Les comportements sociaux qui les concernent ont été séparés en deux catégories : ceux orientés vers la gestion des équipes et les manquements au professionnalisme.

Les comportements orientés vers l'équipe d'audit

Compte tenu du mode de travail des collaborateurs de terrain, qui passent l'essentiel de leur temps en mission chez les clients du cabinet, leur socialisation se fait en grande partie en situation par interaction avec les autres membres de l'équipe d'audit. Un rôle majeur de l'auditeur senior, grade charnière dans les cabinets, est d'assurer cette formation sur le terrain des assistants, tant au niveau technique qu'au niveau social. Or, sous la pression budgétaire ou par manque

d'intérêt pour cette tâche, les responsables de mission peuvent être tentés de négliger cette dimension de leur travail.

Outre l'encadrement du travail, un autre aspect important de la gestion de l'équipe concerne le système d'évaluation formalisé des collaborateurs. Compte tenu de la taille des cabinets et de la rotation des équipes, un tel système s'impose à la fois pour contrôler le comportement des collaborateurs et pour détecter le niveau de performance de chacun. De tels systèmes reposent sur un postulat : que les formulaires d'évaluation soient remplis avec soin et conscience par les évaluateurs. Or, les études menées sur le sujet ont montré de sérieuses limites à cet égard (Dillard & Ferris 1989 ; Hunt 1995).

Le dernier aspect concerne les relations entre les membres de l'équipe d'audit. L'audit est réputé être une profession stressante. Une compensation est l'existence d'une ambiance de travail agréable où de bonnes relations entre individus rendent plus supportables la pression des budgets. Les cabinets d'audit valorisent auprès de leurs recrues cette dimension, en insistant sur la jeunesse et le professionnalisme des équipes. Une responsabilité du senior est donc de créer un milieu de travail convivial dans ses équipes. Cependant, lorsque la pression est trop forte ou lorsque le senior n'est pas intéressé par cette dimension de son travail, cet aspect de convivialité peut être négligé.

En conséquence de notre revue de la littérature, les comportements pris en compte dans notre étude ont donc été les suivants :

- encadrer insuffisamment un membre de l'équipe, ce qui remet en cause le rôle des responsables de mission en tant que formateur des assistants ;
- évaluer trop rapidement un membre de l'équipe, qui empêche la bonne évaluation des collaborateurs par leur responsable ;
- mettre sous pression l'équipe au détriment de l'ambiance, qui peut remettre en cause la motivation ou la satisfaction des collaborateurs.

Les comportements de non-professionnalisme

Les comportements évoqués ci-dessus touchent dans un premier temps l'équipe d'audit, mais d'autres comportements peuvent davantage toucher le cabinet en s'inscrivant en porte-à-faux par rapport aux valeurs comportementales de la profession. Ce professionnalisme des collaborateurs est un élément indispensable du fonctionnement des cabinets. Compte tenu de la marge de liberté des individus et de l'importance donnée à la confiance, l'attachement aux valeurs de la profession et du cabinet est un élément important de la cohésion dans les cabinets. La croyance en le rôle social des cabinets et en leur efficacité est un élément incontournable de la profession.

Le respect de ces normes peut apparaître moins important que l'exécution des travaux, mais il est cependant tout aussi fondamental et les conséquences à ce niveau, si elles ont un impact moins direct que les comportements de réduction de qualité techniques, peuvent se faire ressentir à plus long terme.

Les comportements que nous avons mesurés au cours de la recherche sont les suivants :

- parler de rechercher un autre emploi en présence de l'équipe d'audit, ce qui met en doute, en le revendiquant aux yeux des autres, la motivation de l'individu et son implication dans le cabinet ;
- colporter des ragots sur le cabinet ou sa hiérarchie, ce qui peut nuire à la cohésion du cabinet et constitue un comportement non professionnel ;
- mettre en doute les méthodes de travail du cabinet en présence de l'équipe d'audit, ce qui remet en cause l'efficacité du cabinet ;
- mettre en doute l'efficacité d'un audit, ou de l'audit en général, ce qui peut remettre en cause l'utilité sociale du métier d'auditeur.

III) Présentation et résultats de la recherche empirique

Les travaux de recherche menés sur les comportements de réduction de qualité en audit financier ont cherché à relier la fréquence des comportements à divers facteurs explicatifs, tels que la pression budgétaire (Kelley & Margheim 1990), l'implication organisationnelle ou l'attachement professionnel (Malone & Roberts 1996 ; Otley & Pierce 1996) ainsi que divers éléments de personnalité (Kelley & Margheim 1990 ; Malone & Roberts 1996).

La présente recherche s'intéresse à la *rupture du contrat psychologique* en tant que facteur explicatif des comportements de réduction. Dans un premier temps, nous allons exposer la notion de contrat psychologique et le modèle de recherche utilisé (A). Dans un deuxième temps, nous présenterons les résultats de la recherche empirique par questionnaire (B) avant de procéder à quelques commentaires (C).

A. Présentation du modèle de la recherche

Le contrat psychologique est une description de la relation d'échange entre l'employé et l'organisation (Rousseau 1989). Il constitue le fondement du lien individuel du salarié avec l'employeur et représente *la perception, par le salarié, des obligations réciproques entre lui-même et l'organisation*. Ceci recouvre donc à la fois les croyances du salarié concernant ses propres obligations vis-à-vis de l'organisation et les obligations de l'organisation le concernant.

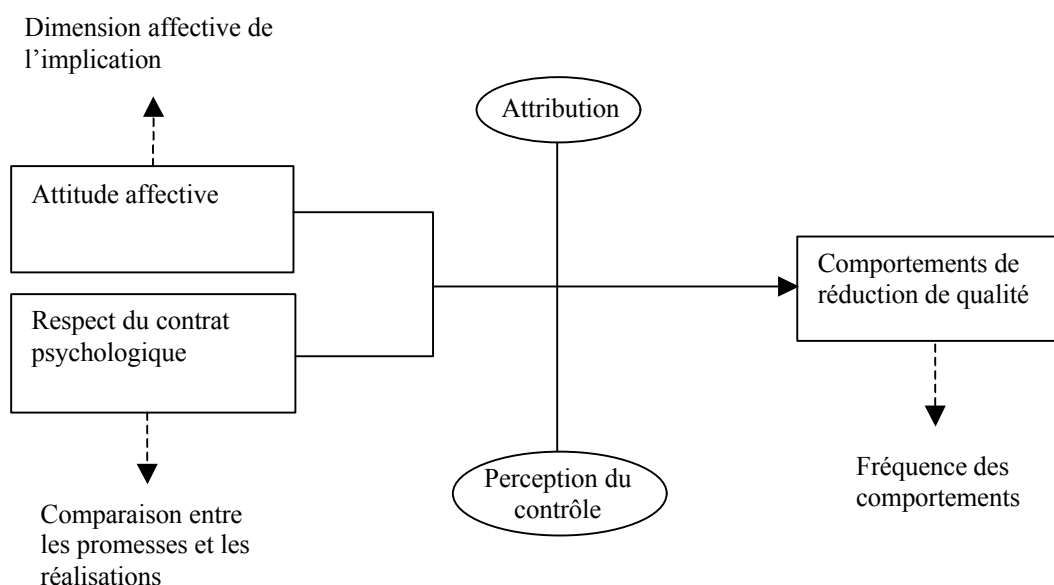
Ce contrat est dit « psychologique » parce que ses éléments ne font pas l'objet d'une définition formalisée, explicite et précise, mais peuvent prendre un caractère ambigu, indéterminé ou implicite (Rousseau 1989). Par conséquent, les perceptions que peut avoir le salarié ne sont pas nécessairement partagées par l'organisation ou ses agents. Les sources du contrat psychologique sont multiples et recouvrent les éléments formalisés (manuels, règlements intérieurs, procédures...) et des éléments informels tels que les échanges avec les recruteurs et les collègues.

En ce qui concerne notre recherche nous avons identifié, à partir d'une revue de la littérature sur le contrat psychologique adaptée à l'audit, onze éléments susceptibles de faire l'objet de promesses de la part des cabinets d'audit envers leurs salariés :

La sécurité de l'emploi	Une rémunération élevée
Une rémunération basée sur la performance	Un travail intéressant
Une expérience à l'étranger	L'autonomie dans le travail
De bonnes relations entre individus	Une atmosphère agréable
Des opportunités de carrière au sein du cabinet	
Des opportunités de carrière à l'extérieur du cabinet	
Une formation professionnelle de qualité	

Notre travail cherche alors à établir un lien entre le respect ou la rupture du contrat psychologique et les comportements de réduction de qualité.

Le modèle testé est le suivant :



Concrètement, le respect ou la rupture du contrat psychologique est mesurée en utilisant une méthode inspirée de Robinson (1996) qui effectue une comparaison entre la perception, par

les individus, des promesses de leur employeur et de leur réalisation. Pour chacun des éléments du contrat psychologique, on obtient une variable en neuf points qui mesure le respect (si elle est positive) ou la violation (si elle est négative) du contrat.

L'appréciation du respect du contrat psychologique est de nature essentiellement cognitive. Pour compléter le modèle, nous avons utilisé la dimension affective de l'implication de Allen & Meyer (1990). Cet instrument nous semble en effet le mieux adapté pour notre propos compte tenu de la formulation de ses items (tels que « Ce cabinet signifie énormément pour moi sur le plan affectif »).

Les comportements sont mesurés par leur fréquence d'apparition, telle qu'indiquée par les auditeurs (Très souvent, Assez souvent, Parfois, Rarement, Jamais). Cette échelle est celle utilisée par les recherches sur le sujet dans les pays anglo-saxons.

Deux facteurs interviennent pour modérer la relation entre le statut du contrat psychologique du collaborateur et les comportements mesurés : l'attribution de la rupture éventuelle des éléments du contrat psychologique (est-elle perçue par l'auditeur comme relevant de la responsabilité du cabinet ?) et la perception du niveau de contrôle, c'est-à-dire l'appréciation par l'auditeur de l'efficacité des procédures de contrôle de qualité et de comportement en vigueur dans son cabinet.

B. Méthodologie et résultats

La recherche empirique a été menée sous la forme d'un questionnaire anonyme envoyé à des auditeurs seniors (entre deux et cinq ans d'expérience) salariés de cabinets. Les cabinets retenus pour l'enquête sont les grands cabinets affiliés à des réseaux internationaux (Big Five), ainsi que les cabinets français les plus importants (Mazars & Guérard et Salustro Reydel). Les coordonnées des auditeurs ont été récupérés dans les annuaires d'anciens des principaux viviers de recrutement des cabinets d'audit (écoles de commerce, filières universitaires de 3^e cycle). Sur

un total de 395 questionnaires envoyés, 167 questionnaires exploitables ont été recueillis, soit 42,3%. Ce taux de réponse est relativement élevé pour une enquête par questionnaire administré par voie postale et augure d'une bonne représentativité des résultats.

Dans le cadre de ce papier, nous allons limiter la présentation détaillée de l'analyse aux comportements de réduction de qualité proprement dits. Les autres comportements (mauvaise gestion des équipes et non-professionnalisme) feront l'objet de remarques dans les commentaires.

Les fréquences des comportements, en % des réponses, sont présentés dans le tableau suivant. Le chiffre entre parenthèses reprend les données de Malone & Roberts (1996) :

Comportements de réduction de qualité

Comportement	Très souvent	Assez souvent	Parfois	Rarement	Jamais
<i>Réduction du travail</i>	2 (1)	11 (3)	40 (25)	37 (40)	10 (31)
<i>Revue superficielle</i>	2 (0)	14 (0)	40 (6)	37 (34)	7 (60)
<i>Explication insuffisante</i>	2 (0)	9 (2)	34 (13)	38 (35)	17 (50)
<i>Point technique ignoré</i>	2 (0)	15 (1)	23 (33)	41 (26)	19 (66)
<i>Problème non approfondi</i>	1 (1)	5 (2)	17 (7)	43 (35)	34 (56)
<i>Manipulation de tests</i>	0 (-)	8 (-)	13 (-)	23 (-)	56 (-)
<i>Fraude</i>	0 (0)	0 (0)	2 (2)	5 (15)	93 (83)

On remarque que les formes de comportements les plus graves (manipulations de tests substantifs, fraude) sont les plus rares et qu'une proportion très importante d'auditeurs affirme ne jamais en commettre. Les autres comportements sont plus fréquents. Parmi eux, c'est le non-approfondissement d'un problème rencontré qui est le moins répandu, ce qui est rassurant car c'est là l'objet même du travail d'audit.

De manière générale, les fréquences relevées sont supérieures à celles mesurées lors de la recherche aux Etats-Unis. Il est cependant difficile de conclure que les auditeurs français sont plus

négligents que leurs collègues américains dans la mesure où un sujet aussi délicat peut introduire des biais de désirabilité sociale différents selon les pays malgré l'anonymat des questionnaires. A l'inverse, le comportement de fraude est plus fréquemment admis par les américains. Compte tenu de la forte sensibilité de cette question, ce résultat est également à prendre avec prudence.

En ce qui concerne la mise en évidence des liens entre les comportements et le respect des éléments du contrat psychologique des auditeurs, les comportements de réduction de qualité ont été agrégés de façon à dégager une variable unique RQA. Cette variable regroupe cinq des comportements de réduction de qualité de l'audit et présente un alpha de Cronbach égal à 0,78. La fraude et la manipulation des tests substantifs n'ont pas été prises en compte dans le traitement en raison de leur fréquence moindre.

Le modèle faisant intervenir des variables quantitatives et qualitatives, la méthode statistique utilisée a été l'analyse de covariance (commande Modèle Linéaire Général sous SPSS), avec comme covariables les variables de respect du contrat psychologique et l'implication. Les éléments correspondant aux relations personnelles et à l'atmosphère agréable étant très fortement corrélés, seule la première variable a été gardée. Les facteurs sont l'attribution (variable binaire, les auditeurs étant séparés en deux groupes selon qu'ils estiment que les promesses non tenues sont de la responsabilité du cabinet) et la perception du niveau de contrôle (variable ordinale à quatre niveaux concernant la fiabilité du système de contrôle du travail et des comportements dans les cabinets).

Le R-deux du modèle – qui est significatif à 0,000 – est de 0,29. La perception du niveau de contrôle est significative (0,009) et va dans le sens attendu (corrélation négative avec RAQ). L'attribution n'est pas significative.

Les corrélations ont été mesurées entre le statut des éléments du contrat psychologique et les catégories de comportements. Les résultats de l'analyse sont les suivants :

Variable dépendante : RQA

Variable	Paramètre estimé	Signification
Constante	13,402	0,000
Sécurité de l'emploi	0,107	0,594
Rémunération élevée	0,545	0,007
Rémunération à la performance	- 0,064	0,712
Travail intéressant	- 0,036	0,873
Expérience à l'étranger	-0,225	0,104
Opportunités de carrière	- 0,058	0,765
Opportunités à l'extérieur	0,219	0,222
Formation professionnelle	- 0,530	0,024
Autonomie dans le travail	- 0,515	0,051
Relations entre individus	- 0,416	0,085
Implication affective	- 0,066	0,177

C. Commentaires

On constate que le statut des éléments du contrat psychologique concernant l'autonomie dans le travail, la qualité de la formation professionnelle et les bonnes relations entre individus sont les variables significatives corrélées positivement avec les comportements de réduction de qualité de l'audit (RAQ). Autrement dit, les auditeurs qui ont ressenti une déception par rapport à leurs attentes concernant ces éléments ont davantage de comportements de réduction de qualité que ceux qui ont été satisfaits. Ce résultat est intéressant, car il illustre l'importance des éléments liés à l'aspect « profession libérale » des cabinets d'audit (autonomie, valorisation de la compétence et collégialité, par rapport aux salariés des entreprises classiques). Dans un contexte

général marqué par une certaine forme de mécanisation du travail dans les cabinets, ce point montre les effets pervers que peut avoir un encadrement trop fort des auditeurs de terrain. C'est d'autant plus important que la variable Autonomie dans le travail est également reliée de manière significative avec les comportements de non-professionnalisme et de mauvaise gestion des équipes.

On remarque d'autre part que l'implication affective n'est pas reliée de manière significative avec les comportements de réduction de qualité dans ce modèle. Ce résultat est intéressant dans la mesure où il indique que les auditeurs les moins impliqués affectivement ne sont pas significativement différents des autres par rapport à l'exécution des travaux d'audit. Une analyse de covariance effectuée par ailleurs a montré que l'implication affective était par contre corrélée négativement et de manière significative avec les comportements de non-professionnalisme. Ce point confirme la réputation de conscience professionnelle des auditeurs qui semblent faire abstraction de leurs états d'âme lors de l'exécution de leurs travaux d'audit, quitte à être plus critique dans leurs paroles.

Le résultat le plus surprenant de cette enquête concerne l'impact de la satisfaction des promesses concernant les rémunérations. Il semblerait que les auditeurs qui sont les plus satisfaits par rapport à leurs attentes en terme de rémunération soient ceux qui prennent davantage de liberté avec les normes de qualité du travail. Une explication est peut-être que les auditeurs les mieux rémunérés sont ceux qui arrivent à respecter les délais serrés du métier, éventuellement en étant plus légers sur leur travail.

IV) Conclusion, limites et perspectives de recherche

La recherche a mis en évidence des niveaux de réduction de qualité relativement faibles dans les cabinets d'audit. Ces niveaux ne semblent pas pouvoir mettre en péril la qualité de leur certification. Ceci est d'autant plus le cas qu'une des limites de la recherche est qu'elle ne

s'intéresse pas au contexte et à la matérialité des réductions de qualité commises, qui peuvent ne toucher que des aspects éventuellement sans conséquences du travail de contrôle des comptes.

Cela ne veut pas dire que les réductions de qualité soient sans impact. En effet, la réputation des cabinets d'audit et la justification de leurs honoraires élevés passent par la revendication d'une parfaite intégrité. En ce sens, les comportements de réduction de qualité doivent être combattus par les cabinets qui ne peuvent pas envisager à long terme d'être considérés comme des employeurs de collaborateurs négligents.

Concernant la détermination des comportements de réduction de qualité, la recherche a mis en évidence des résultats liés au respect du contrat psychologique des collaborateurs de cabinets. Il reste que cette approche a des limites et que d'autres angles d'analyse pourraient fournir des résultats (personnalité, éthique individuelle, analyses basées sur la motivation ou la satisfaction...). En outre, l'utilisation d'une méthode par questionnaire est soumise à des aléas bien connus. Il y aura donc des aspects intéressants à approfondir dans le cadre d'entretiens individuels avec des auditeurs, qui constitueront la phase qualitative de notre travail de thèse.

Références bibliographiques

Alderman, C.W. & Deitrick, J.W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs : a replication and extension. *Auditing : A Journal of Theory and Practice*, Vol. 1, No. 2, pp. 54-68.

Allen, N.J. & Meyer, J.P. (1990). The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization. *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 63, pp. 1-18.

Dillard, J.F. & Ferris, K.R. (1989). Individual behavior in professional accounting firms : a review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 8, pp. 208-234.

Grey, C. (1998). On being a professional in a « Big Six » firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 569-587.

- Hogarth, R.M. (1991). A perspective on cognitive research in accounting. *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 2, pp. 277-290.
- Hunt, S.C. (1995). A review and synthesis of research in performance evaluation in public accounting. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, pp. 107-139.
- Kelley, T. & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality and leadership variables on auditor dysfunctional behavior. *Auditing : A Journal of Theory and Practice*, Vol. 9, No. 1, pp. 21-41.
- Malone, C.F. & Roberts, R.W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing : A Journal of Theory and Practice*, Vol. 15, No. 2, pp. 49-64.
- McNair, C.J. (1991). Proper compromises : the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 7, pp. 635-653.
- Otley, D.T. & Pierce, B.J. (1996). The operation of control systems in large auditing firms. *Auditing : A Journal of Theory and Practice*, Vol. 15, No. 2, pp. 65-84.
- Rebele, J.E., Michaels, R.E. & Wachter, R. (1996). The relationship of career stage to job outcomes and role stress : a study of external auditors. *Advances in Accounting*, Vol. 14, pp. 241-258.
- Robinson, S.L. (1996). Trust and breach of the psychological contract. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, pp. 574-599.
- Rousseau, D. M. (1989). Psychological and implied contracts in organizations. *Employee Responsibilities and Rights Journal*. Vol. 2, No. 2, pp. 121-139.
- Warming-Rasmussen, B. & Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services – an external user perspective. *European Accounting Review*, Vol. 71, pp. 65-82.